بِسۡمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحۡمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

باسم الشعب

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية العُليـا

الـدائـرة الحـاديـة عشـرة - مـوضـوع

بالجلسة المُنعقدة علناً يوم الأحد الموافق ٢٠٢٣/٤/١٦.

برئاسة السيد الأستاذ المستشـــــــار/ عادل سيد عبد الرحيم بريك نائب رئيس مجلس الدولة ورئيـس المحكمـة

وعضوية السيد الأستاذ المستشــــار/ مجدي محمود بدوي العجرودي نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشــــار/ عاطف محمود أحمد خليل نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشــــار/ شريف حلمى عبدالمعطى أبوالخير نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشــــار/ مبروك محمد علي حجاج نائب رئيس مجلس الدولة

وحضور السيد الأستاذ المستشــــار/ حاتم على بسيونى مفـوض الـدولـة

وسكـرتـاريــــة السيــــد/ محمد إبراهيم محمد سكرتير المحكمة

أصدرت الحُكم الآتي

في الطعن رقم ٤٣٦٢ لسنة ٦٧ قضائية. عُليا

المُقـام مــن/

....

ضـــــــــد

١ -وزير المالية

٢ -رئيس مأمورية الضرائب على الدخل للأشخاص الاعتبارية

٣ -مدير عام مأمورية ضرائب ....

في الحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري بالشرقية بجلسة ٢٠١٩/٥/١٩ في الدعوى رقم ٥٩٩٤ لسنة ٢٢ قضائية .

الإجراءات:

بتاريخ ٢٠١٩/٧/١٥ أودع وكيل الطاعن - المحامي المقبول للمرافعة أمام هذه المحكمة - قلم كتابها تقرير الطعن الماثل في الحكم الصادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى المشار إليها؛ بعدم قبول الدعوى لرفعها بغير الطريق الذي رسمه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة علي الدخل، وإلزام الطاعن بصفته المصروفات.

وطلب الطاعن - للأسباب المبينة بتقرير الطعن - الحكم بقبول الطعن شكلا، وفي الموضوع؛أصليا: بإلغاء الحكم المطعون فيه وبإحالة الدعوى إلى محكمة القضاء الإداري بالشرقية للفصل في موضوعها، واحتياطيا بقبول الدعوي شكلا، وبندب خبير لبحث واثبات الوقائع والعناصر الموضوعية الواردة بصحيفة الدعوي، وإلزام جهة الإدارة المطعون ضدها المصروفات.

وتدوول نظر الطعن أمام دائرة فحص الطعون الحادية عشرة على النحو المبين بمحاضر جلساتها، ثم قررت الدائرة إحالة الطعن إلى هذه المحكمة والتي نظرته على النحو المبين بمحاضر جلساتها، وبجلسة ٢٠٢٣/٣/١٩ قررت المحكمة إصدار الحكم في الطعن بجلسة اليوم، وفيها صدر وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه عند النطق به.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، وسماع الايضاحات، وبعد المداولة قانونا.

و من حيث إن الطعن استوفى جميع أوضاعه الشكلية المقررة قانونا.

ومن حيث إنه عن الموضوع : فإن عناصر المنازعة تخلص - حسبما يبين من الأوراق - في أن الطاعن بصفته أقام الدعـــوى الصادر فيها الحكم المطعون فيه بموجب صحيفة أودعت ابتداءً قلم كتاب محكمة ههيا (مأمورية فاقوس الكلية) بتاريخ ٢٠١٦/٨/٢٩ وقيدت بجدولها برقم ١٨٩ لسنة ٢٠١٦، طالبًا في ختامها الحكم بقبولها شكلا، وفي الموضوع أولا : ببراءة ذمته من مطالبة مأمورية ضرائب الحسينية له بمبلغ ١٧٢٩٥٧٦ جنيها، كمقابل تأخير عن

سداد الضريبة الأصلية عن نشاطه عامي ٢٠٠٩ /٢٠١٠ ، واعتبارها كأن لم تكن . ثانيًا : بأحقيته في استرداد مبلغ ١٧٢٩٥٧٦ جنيها قيمة مقابل التاخير عن سداد الضريبة الأصلية طبقا لنص المادة ١١٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . واحتياطيا بندب مكتب خبراء وزارة العدل لينتدب بدوره أحد خبرائه المختصين للقيام بحساب المبالغ المستحقة كمقابل تأخير عن سنوات التداعي من تاريخ تقديم الاقرارات الضريبية حتي تاريخ الاتفاق مع اللجنة الداخلية على الربط النهائي، وحساب المبالغ المدفوعة من الشركة التي يمثلها وفقا لنص المادة ١١٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وإجراء مقاصة بين الدينين، وإلزام جهة الإدارة المصروفات.

وذكر شـرحا لدعـواه ؛ أن مأمورية ضرائب الحسينية تطالبه بمبلغ ١٧٢٩٥٧٦ جنيها، كمقابل تأخير عن سداد الضريبة الأصلية عن نشاطه عامي ٢٠٠٩ /٢٠١٠، ونعى على هذه المطالبة مخالفة القانون للأسباب المبينة تفصيلا بالصحيفة، و اختتم صحيفة دعواه بطلباته السالف بيانها.

وبجلسـة ٢٠١٦/١١/٣٠ حكمت المحكمة المذكورة بعدم اختصاصها ولائيا بنظر الدعوى وإحالتها بحالتها إلي محكمة القضاء الإداري بالزقازيق للاختصاص، وأبقت الفصل في المصروفات.

ونفاذًا للحكم المشار إليه؛ أحيلت الدعوى لمحكمة القضاء الإداري بالشرقية، وقيدت بجدولها تحت رقم ٥٩٩٤ لسنة ٢٢ قضائية. وتدوول نظر الدعوى بالجلسات على النحو المبين بمحاضرها، وبجلسة ٢٠١٩/٥/١٩ أصدرت المحكمة حكمها المطعون فيه. وشيدت المحكمة قضاءها– بعد استعراض المادتين ١٥٧ و ١٥٩ من القانـــون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل و المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و المواد ١١٧ و ١١٩ و ١٢١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل – على أنه لما كان النزاع الماثل من قبيل المنازعـات الناشئة عن تطبيق أحكام قانـــون الضريبة على الدخل فمن ثم تختص لجان الطعن الضريبي بالفصل فيه، و إذ أقام الطاعن دعـــواه ابتداء أمام المحكمة دون اتباع الإجراءات المقررة لعرض النزاع على لجنـــة الطعن المختصة قبل إقامة الدعوى، فمن ثم تكون الدعـــوى غير مقبولة لإقامتها بغير الطريق الذي رسمه القانون، وخلصت المحكمة إلى قضائها المطعون فيه.

و إذ لم يرتض الطاعن بصفته هذا القضاء ؛ فقد أقام طعنه الماثل ناعيا على الحكم الطعين مخالفة القانون و الخطأ في تطبيقه و تأويله والقصور في التسبيب تأسـيسا على أن طبيعة المنازعة منازعة ضريبية ولا تتعلق بقرار إداري، ولا يسري بشأنها نص المادة ١٢١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فضلاً عن أنه لم يتضمن الرد على الأدلة والمستندات المقدمة في الدعوى، واختتم تقرير الطعن بطلباته سالفة الذكر.

ومن حيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا يطرح المنازعة في الحكم المطعون فيه برمتها أمامها، ويفتح الباب أمامها لتزن الحكم المطعون فيه بميزان القانون، وزنًا مناطه استظهار ما إذا كانت قد قامت به حالة أو أكثر من الحالات التي تعيبه، فتلغيه ثم تنزل حكم القانون في المنازعة، أم أنه لو تقم به حالة من تلك الحالات وكان صائبا في قضائه فتبقى عليه وترفض الطعن، ومن ثم فللمحكمة أن تنزل حكم القانون في المنازعة على الوجه الصحيح غير مقيدة بأسباب الطعن طالما أن المرد هو مبدأ المشروعية نزولًا على سيادة القانون أي أنها تنزل على الحكم المطعون فيه والقرار المطعون فيه حكم القانون الصحيح.

وحيث إن المادة (٧٢) من قانـــون الضرائب على الدخل - الملغي - الصادر بالقانـــون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والواردة في الفصل السادس (الاعتراض و الطعن) من الباب الثالث الخاص بالضريبة على المرتبات تنص على أنه : للممول خلال شهر من تاريخ تسليم الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بخصم الضريبة.

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعا بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه.وتتولى المأموريـــة فحص الطلب فإذا تبين لها جدية الاعتراضات التي أبداها الممول قامت بإخطار الجهة المشـــار إليها لتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها إحالة الطلب إلى لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة (١٥٧) من هذا القانـــون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصـــول خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإحالة.

كما تنص المادة (١٥٧) من القانون ذاته على أن : مع عدم الإخلال بحكم المادة (٧٢) من هذا القانون يكون للممول خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره بربط الضريبة في الأحوال المنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة (٤١) و المواد ٨٦ و ١٠٦ و الفقرة (٢) من المادة ١٢٥ من هذا القانون أو من تاريخ توقيع الحجز عليه في الأحوال المنصوص عليها في

الفقرتين الثالثة و الرابعة من المادة (١٤٩) من هذا القانون أن يطعن في الربط، فإذا انقضى هذا الميعاد دون طعن أصبح الربط نهائيا. و يرفع الطعن بصحيفة ....وعلى المأمورية خلال ستين يوما من تاريخ تقديم صحيفة الطعن أن ترسلها إلى لجنة الطعن مشفوعة بملخص الخلاف و الاقرارات و المستندات المتعلقة به و أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعرض الخلاف على لجنة الطعن. فإذا انقضى الميعاد المذكور و لم يخطر الممول بذلك كان له أن يعرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة مباشرة أو بخطاب موصى عليه بعلم الوصول و على رئيس اللجنة خلال عشرة أيام من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول خطاب الممول إليه أن يطلب من المأمورية إحالة الخلاف إلى اللجنة خلال خمسة عشر يوما على الأكثر...............

و تنص المادة (١٥٨) منه على أن : تشكل لجنة الطعن من.................

كما تنص المادة (١٥٩) منه على أن : تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون........ وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة و طلبات الممول و يعدل ربط الضريبة وفقا لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها على مقتضى هذا القرار

و تنص المادة (١٦١) منه على أن : لكل من مصلحة الضرائب و الممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة ....خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار.........................

و تنص المادة الثانية من مواد إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل على أن : يلغى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، على أن تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل المشار إليه حتى ٣١ ديسمبر سنة ٢٠٠٥ في النظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية ٢٠٠٤، وبعدها تحال المنازعات التي لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقاً لأحكام القانون المرافق................

و تنص المادة (١١٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائيا.

و تنص المادة (١١٨) منه على أن : للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم. ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعا بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه، كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام الإخطار. وتتولى المأمورية فحص الطلب أو الاعتراض فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقا لأحكام هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإحالة. وإذا لم يكن للممول جهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه، كان له أن يتقدم بالطلب المشار إليه إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال.

كما تنص المادة (١١٩) منه على أنه : في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة ....وتقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها، وذلك خلال ستين يوما من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائيا .... وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، فإذا انقضت مدة الثلاثين يوما دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول . ويجوز اتخاذ أي من الإجراءات المنصوص عليها في هذه المادة بأي وسيلة الكترونية يحددها الوزير.

وتنص المادة (١٢٠) منه على أن : تشكل لجان الطعن بقرار من الوزيرمن.......................

و تنص المادة (١٢١) منه على أن : تختص لجـان الطعن بالفصـل في جميع أوجه الخـلاف بين الممول والمصلحـة في المنازعـات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، وفي قانون ....وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريبة وفقا لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار.

و تنص المادة (١٢٣) منه على أنه : لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار..........

ومن حيث إن الخصومة في دعوى الإلغاء هي خصومة عينية مناطها اختصام القرار الإداري في ذاته استهدافا لمراقبة مشروعيته، ومن ثم فإنه يتعين لقبول دعوى الإلغاء أن تنصب على قرار إداري نهائي قائماً ومنتجاً لآثاره القانونية عند إقامة الدعوى، وأن يستمر كذلك حتى الفصل فيها فإذا تخلف هذا الشرط كانت الدعوى غير مقبولة شكلا.

وحيث إن قضـــاء هذه المحكمة قد استقر على أنه متى صار قرار ربط الضريبة نهائيا ؛ سواء بسـلوك طريق الاعتراض على الربط ثم اللجـوء إلى لجنة الطعن و تعديل ربط الضريبة بصورة نهائية وفقا لقرار اللجنة أو بعدم الاعتراض على ربط الضريبـــة خلال المدة المحددة له قانونـــا ؛ جاز الطعن عليه أمام المحكمة المختصة، و ذلك بحسبان ولوج سبيل الاعتراض ثم الإحالة للجنة الطعن الضريبي،هو أمر تركه المشرع لحرية اختيار صاحب الشأن وفقا لتقديره ، وآية ذلك ما أورده المشـرع في المادتين ٧٢ و ١١٨ من القانونين المشـــار إليهما من عبارة (... للممول ......) والتي تفيد حتما الجواز و حريـة الممول في الاختيار بين الطريقين سالفي الذكر، ويعضد ذلك ما أورده المشــــرع في المادة (١٥٧) من القانــــون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من عبارة (يكون للممول .... أن يطعن في الربط ....) و كذا ما أورده في المادة (١١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من عبارة (........ يجوز للممول الطعن ....) و كلتاهما تفيد جواز الطعن على الربط خلال الأجل المحدد، شريطة التزام المسار الذي حدده المشرع في هذه الحالة، والذي ينتهي بصدور قرار من لجنة الطعن ثم ربط الضريبة بصورة نهائية وفقا لقرار اللجنة ثم الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة، غير أن ذلك لا يحول بين صاحب الشأن وبين حقه في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي و الطعن عليه أمام المحكمة المختصة متى صار الربط نهائيا بعدم الطعن خلال الأجل المحدد قانونا، وهو ما يتفق و قصد المشـــرع من إنشاء لجان الطعن الضريبي والتي تكمن في رغبته في تسوية الخلافات التي تنشأ بين الممول ومصلحة الضرائب ؛ والحد من الأنزعة المطروحة على القضاء بشأنها بغية حلها عن طريق هذه اللجان ؛ غير أنه - وعلى نحو ما سلف بيانه - لم يرتب على عدم اللجـوء إلى هذه اللجـان ابتداء ثمة أثر يغمط صاحب الشأن حقه في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، والطعن أمام المحكمة المختصة مباشرة متى صار الربط نهائيا، ولو أن المشرع قصد وجوب القضاء بعدم قبول الدعوى كأثر لعدم اللجوء إلى لجنة الطعن الضريبي لما أعوزته الحاجة في النص على ذلك صراحة، ولما استعمل ألفاظا وعبارات تفيد جواز اللجوء إليها من قبل صاحب الشأن.

وبناءً عليه فإذا آثر صاحب الشأن (الممول) عدم الاعتراض أو الطعن على ربط الضريبة، و تربص انقضـــاء الأجل المحدد لذلك بحيث صار الربط نهائيا ؛ ثم ولج طريق الطعن عليه أمام المحكمة المختصة، فلا تثريب عليه في ذلك، بحســـبانه قد استعمل الرخصة المخولة له قانونا، على نحو لا يسوغ معه القول بعدم قبول دعواه لرفعها بغير الطريق الذي رسمه القانون وعدم اللجوء إلى لجنة الطعن الضريبي أولا، بحسبان ولوج هذا الطريق الأخير هو أمر تركه المشرع لحرية اختيار صاحب الشأن على النحو السالف بيانه.

وحيث إنه ترتيبا على ما تقدم ؛ ولما كان الحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر وقضى بعدم قبول الدعوى لإقامتها بغير الطريق الذي رسمه القانون ؛ ومن ثم فإنه يكون قد خالف صحيح حكم القانون، ومن ثم تقضي المحكمة بإلغائه، وحرصاً من المحكمة على عدم تفويت إحدى درجات التقاضي على الخصوم، وحتى يتسنى لهم تقديم أوجه دفاعهم أمام محكمة أول درجة، فإن المحكمة تأمر بإعادة الدعوى إلى محكمة القضاء الاداري بالشرقية لتفصل فيها بهيئة مغايرة، مع إبقاء الفصل في المصروفات.

فلهذه الأســـباب

حكمت المحكمة: بقبـول الطعن شـكلا، وفي الموضـــوع بإلغـاء الحكم المطعون فيه، وأمرت بإعادة الدعوى إلى محكمة القضاء الإداري بالشرقية لتفصل فيها بهيئة مغايرة، مع إبقـاء الفصل في المصروفات .

سكرتير المحكمـــة رئيس المحكمـــة